



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/1/2021

Αριθμός απόφασης: 142

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α 1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου του Δήμου, Τ.Κ0, κατά της με αρ./.../24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ./24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αρ./24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./24-7-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 1/10/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος συνολικού ποσού **26.314,27 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 16.086,81 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 8.043,41 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.184,05 €.

2. Με την υπ' αριθμ./24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος συνολικού ποσού **10.128,13 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 6.400,86 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 3.200,43 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 526,84 €.

3. Με την υπ' αριθμ./24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά **22.207,76 €** (από 27.162,22 € βάσει δήλωσης σε 4.954,46 € βάσει ελέγχου).

4. Με την υπ' αριθμ./24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος συνολικού ποσού **749,86 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 499,91 €, πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 ύψους 249,95 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./27-5-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπές φορολογίες, τέλη -εισφορές και ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, για τα φορολογικά

έτη 2016 και 2017. Η επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει ως αντικείμενο εργασιών το “χονδρικό εμπόριο σιδήρου και χάλυβα σε πρωτογενείς μορφές”.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ανακρίβεια των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017, λόγω μη καταχώρησης πληρωμής δανείων, που αποτελούν βάση προσδιορισμού τεκμαρτού εισοδήματος και της μη δήλωσης της τεκμαρτής αξίας ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου του.

Με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ο έλεγχος αιτήθηκε προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./25-5-2020 αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Σερρών το με αριθμό πρωτοκόλλου/4-6-2020 υπόμνημά του, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος, σε αντιπαραβολή και με τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα, αποδέχθηκε ότι οι σχετικές πρωτογενείς καταθέσεις προέρχονται από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Ακολούθως, δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του, διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού - 53.481,55 € και -29.347,54€ για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017 αντίστοιχα, οι οποίες, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ					
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩ N	2016	2017	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2016	2017

1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	1.781,00	1.782,81	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.782,81	5.513,04
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	188.319,3 5	256.806,3 6	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΕΝΟΙΚΙΑ-ΑΓΡΟΤΙΚΑ)	45,13	45,25	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	174.995,5 7	240.741,6 7
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	0,00	7.Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	15.097,42	17.478,13
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	0,00	8. Πληρωμή προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.488,38	4.635,60
9. Λοιπά έσοδα πάσης	0,00	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα,	0,00	0,00

φύσεως φορολογητέα ή μη			αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.659,23	7.813,64
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	39.603,62	11.799,88
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	0,00
	0,00	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00	0,00
	0,00	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	0,00
	0,00	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	190.145,48	258.634,42	ΣΥΝΟΛΟ	243.627,03	287.981,96
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			2016	2017	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων			190.145,48	258.634,42	
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν			243.627,03	287.981,96	
Υπόλοιπο			- 53.481,55	-29.347,54	

Στη συνέχεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις αιτιάσεις στο ανωτέρω κατατεθέν υπόμνημα του προσφεύγοντα σχετικά με τις δαπάνες διαβίωσής του, προσδιόρισε τελικώς το καθαρό φορολογητέο εισόδημά ως εξής :

	Ελεγχόμενα έτη
--	----------------

	2016	2017
ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	53.481,55 €	29.347,54 €

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., οι ανωτέρω διαφορές προστέθηκαν στις απαλλασσόμενες, βάσει του άρθρου 39α του Ν.2859/00, πωλήσεις των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εφάρμοσε τον μηχανισμό της αντιστροφής της υποχρέωσης, ήτοι την απόδοση φόρου για τις αγορές ανακυκλώσιμων απορριμμάτων από επιτηδευματίες, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις προσθέσει στις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η έκπτωση του φόρου αποτελεί δικαίωμα το οποίο δεν άσκησε ο προσφεύγων.

Με βάση τα ανωτέρω πορίσματα, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός εκ μέρους της φορολογικής αρχής των κινήσεων λογαριασμών ως μη δικαιολογημένη προσαύξηση περιουσίας.
2. Μη νόμιμη έναρξη διαδικασίας ελέγχου – Μη νόμιμη πρόσκληση ελέγχου.
3. Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
4. Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
5. Πλημμελής κατά περιεχόμενο η εντολή ελέγχου.
6. Υπέρβαση εξουσίας – Παράβαση νόμου.
7. Μη αναγραφή του χρόνου ελέγχου στην έκθεση ελέγχου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των κινήσεων λογαριασμών ως μη δικαιολογημένη προσαύξηση περιουσίας και τον ισχυρισμό περί ελλιπούς ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛΑ 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παράγραφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση

φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται** από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013

επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού).

Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ποσών 53.481,55 € και 29.347,54 € αντίστοιχα, τα οποία προσδιορίστηκαν κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων των οικείων ετών δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντα.

Μεταξύ άλλων, στο φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων εμφανίζει δαπάνες από την επιχείρηση(Σούπερ Μάρκετ) αξίας 34.388,50 €, ενώ στο φορολογικό έτος 2017 εμφανίζει δαπάνες από την ίδια επιχείρησηποσού 7.348,20 €. Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./04-06-2020 υπόμνημά του επί του με αρ.πρωτ./25-05-2020 αιτήματος παροχής πληροφοριών της φορολογικής αρχής, ισχυρίζεται ότι προκειμένου να αντιμετωπίσει την έλλειψη μετρητών λόγω των capital controls και να προβεί σε αγορές, αναγκάστηκε να παρακαλέσει τον ιδιοκτήτη της ανωτέρω επιχείρησης που εισέπραττε καθημερινά μετρητά να τον εξυπηρετήσει δίνοντάς του μετρητά και ο ίδιος αντίστοιχα του μετέφερε το ποσό στο μηχάνημα POS της δικής του επιχείρησης.

Ο έλεγχος έκανε δεκτές εν μέρει δεκτές τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα που αφορούν στην επιχείρησηκαι αφαίρεσε από το συνολικό ποσό των δαπανών διαβίωσης φορολογικού έτους 2016 ποσό 3.600,00 € (300 ευρώ μηνιαίως για έξοδα της οικογένειας των πεθερικών του προσφεύγοντα, τους οποίους ο ίδιος φρόντιζε) και από το συνολικό ποσό των δαπανών διαβίωσης φορολογικού έτους 2017 αφαίρεσε ποσό 2.406,04 € (επιμέρισε κατά 1/3 στην τρίτη συνδικαιούχο του λογαριασμού της)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων προκειμένου να ενισχύσει τον ισχυρισμό του περί χρηματικής διευκόλυνσης από την επιχείρηση, προσκομίζει το πρώτον με την προσφυγή του την από 28/9/2020 υπεύθυνη δήλωση του του, ιδιοκτήτη της ανωτέρω επιχείρησης Σούπερ Μάρκετ, με την οποία δηλώνει τα εξής : “Την εποχή των *capital controls*, θέλοντας να βοηθήσω τους φίλους και πελάτες μου και τη σύζυγό του, εκτός από τα ψώνια που ερχόταν και έκαναν από το κατάστημά μου, δέχτηκα κάποιες φορές να τους δώσω και μετρητά και αυτοί να μου περάσουν με την κάρτα τους το αντίστοιχο ποσό στο ρος της επιχείρησής μου. Αρκετές κινήσεις που είναι πάνω από τριακόσια ευρώ αφορούν αυτό το πράγμα, δηλαδή την εξυπηρέτηση που τους παρείχα για να έχουν μετρητά.”

Επειδή η προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν αποτελεί από μόνη της νόμιμο αποδεικτικό μέσο χωρίς την προσκόμιση περαιτέρω στοιχείων, καθώς ο δηλών αναφέρεται γενικά και αόριστα σε κάποιες κινήσεις - χρεώσεις του προσφεύγοντα και της συζύγου του άνω των τριακοσίων ευρώ, χωρίς να ορίζει ποιες είναι οι κινήσεις αυτές και το συνολικό ποσό στο οποίο αφορούν. Λαμβάνοντας δε υπόψη το γεγονός ότι, μετά από προφορική πρόσκληση του ελέγχου, ο δηλών ανέφερε στον έλεγχο ότι το συνολικό ποσό αφορούσε αγορές του ελεγχόμενου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος, ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η

αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 24/7/2020 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης έναρξης της διαδικασίας ελέγχου λόγω μη νόμιμης πρόσκλησης ελέγχου και πλημμελούς κατά περιεχόμενο εντολής ελέγχου.

Επειδή στο έβδομο κεφάλαιο του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης 1. ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά

αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. [...]

«Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή στην ΠΟΛ1073/2018 με την οποία παρέχονται οδηγίες για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ορίζεται : “Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο)

που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις”.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, την 4/6/2019 απεστάλησαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στη δηλωθείσα στο σύστημα taxis- υποσύστημα μητρώου διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα με αριθμό αποστολής RE.....GR, η με αριθμό πρωτ. /4-6-2019 “Πρόσκληση” του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 μαζί με τη «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού». Με τη με αριθμό πρωτ. /4-6-2019 “Πρόσκληση” του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των φορολογικών ετών 2016 και 2017, ο προσφεύγων έλαβε γνώση της έναρξης διενέργειας φορολογικού ελέγχου, εφόσον σε αυτή γίνεται μνεία της με αρ /27-5-2019 εντολής ελέγχου και των φορολογιών στις οποίες αυτή αφορά.

Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν με την έκδοση της οικείας εντολής τηρήθηκαν ή όχι επακριβώς οι διατάξεις που ορίζουν τη διαδικασία κοινοποίησής της, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της διαδικασίας αυτής και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β’ του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν διαφαίνεται πως το γεγονός της μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, είχε επίπτωση στην άσκηση των δικαιωμάτων του κατά τη διαδικασία του ελέγχου που διενεργήθηκε στα γραφεία της

φορολογικής αρχής ή είναι αυτό που προκάλεσε την έκδοση των πράξεων με το συγκεκριμένο περιεχόμενο. Άλλωστε, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτού εκδοθείσες πράξεις δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παρατυπία στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας και αυτό ευχερώς συνάγεται από το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση τόσο της διενέργειας ελέγχου, με την κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, όσο και των διαπιστώσεων του ελέγχου με το σχετικό σημείωμα και διατύπωσε τις απόψεις του επ' αυτών. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος είναι ενιαίος και δεν μεταβλήθηκε, καθώς πρόκειται για «μερικό» έλεγχο, όπως ακριβώς ορίστηκε από την εντολή ελέγχου, ούτε επεκτάθηκε σε άλλες φορολογίες ή σε άλλες φορολογικές περιόδους από τις μνημονευόμενες στην εντολή ελέγχου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 27 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Ν.4174/2013 ορίζεται :

“1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου”.

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: **«2.Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο».**

Επειδή στην εγκύκλιο με αριθμό Ε.2015/2020 “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.” ορίζεται :

“5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013 , κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης”.

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής : «Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των

περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...]

2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάληψη τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...]

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ.), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου”.

Επειδή ακολούθως με την ΠΟΛ. 1094/2014 το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1050/2014 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενώ στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου αναφέρεται ότι έχει ακολουθηθεί η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, στην πραγματικότητα έχει ακολουθηθεί η μέθοδος της τεχνικής ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Επιπλέον, επικαλείται την έλλειψη αιτιολογημένης απόφασης επιλογής της τεχνικής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Επειδή εν προκειμένω, όπως αναφέρεται ρητά στην από 24/7/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 30), επιλέχθηκε η μέθοδος ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου ύστερα από την από 9/6/2020 εισήγηση του ελεγκτή και την από 11/06/2020 έγκρισή της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σερρών και από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο, όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών ακολούθησε επακριβώς τις οδηγίες για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας. Συγκεκριμένα, απέστειλε στον προσφεύγοντα τα έντυπα Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων και του Ερωτηματολογίου Διαβίωσης, τα οποία ο προσφεύγων κατέθεσε συμπληρωμένα (αριθμός πρωτοκόλλου 21125/4-6-2020). Στη συνέχεια ο έλεγχος, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε, δημιούργησε ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών (ακαθάριστα έσοδα, έσοδα από λοιπές πηγές). Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων (αγορές, επαγγελματικές δαπάνες, πληρωμές δανείων, φόροι-τέλη και δαπάνες διαβίωσης). Η διαφορά μεταξύ των δύο στηλών που προέκυψε κρίθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από τον προσφεύγοντα φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Ως εκ τούτου, αλυσιτελώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακολουθήθηκε η μέθοδος της τεχνικής ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά και ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπέρβασης εξουσίας και παράβασης νόμου.

Επειδή, ο έλεγχος ενήργησε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, της φανεράς δράσης και της νομιμότητας, διότι προσδιόρισε το φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. των υπό κρίση φορολογικών ετών με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του προσφεύγοντα έλεγχο διαγνώστηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό της φορολογικής οφειλής.

Ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υπέρβασης καθήκοντος και παράβασης νόμου, συνιστά λόγο προσφυγής που προβάλλεται αορίστως και ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη αναγραφής του χρόνου ελέγχου στις συνκοινοποιηθείσες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 28 “Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου” του Ν.4174/2013 ορίζεται :

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή εν προκειμένω, στις από 24/7/2020 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναφέρεται η ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της με αριθμό πρωτ./4-6-2019 “Πρόσκλησης” του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, η οποία λογίζεται και ως η ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου, καθώς και οι ημερομηνίες όλων των σχετικών εγγράφων της Δ.Ο.Υ. Σερρών και οι ημερομηνίες των απαντητικών εγγράφων του προσφεύγοντα. Τέλος, οι

εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τον ελεγκτή, τον Τμηματάρχη ελέγχου, τον Υποδιευθυντή και το Διευθυντή της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπου αναγράφεται η ημερομηνία θεώρησής τους από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Επειδή, οι από 24/7/2020 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

α) Η υπ' αριθμ./.../24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	26.314,27 €	26.314,27 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

β) Η υπ' αριθμ./.../24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	10.128,13 €	10.128,13 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

γ) Η υπ' αριθμ./.../24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου για έκπτωση	22.207,76 €	22.207,76 €

δ) Η υπ' αριθμ./.../24-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	749,86 €	749,86 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.